



OULUN YLIOPISTO  
UNIVERSITY of OULU

OULUN YLIOPISTON KAUPPAKORKEAKOULU

**Jasmin Tervaskanto**

**SIIRTOHINNOITTELUUN LIITTYVIEN VERORISKIEN MINIMOINTI SUOMESSA**

Kandidaatintutkielma  
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma  
Toukokuu 2019

## SISÄLLYS

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| <b>1</b> | <b>JOHDANTO .....</b>   | <b>5</b>  |
| 1.1      | Tutkimuksen esittely ja taustaa .....   | 5         |
| 1.2      | Tutkimuksen tavoite ja käytetyt tutkimusmenetelmät.....   | 6         |
| <b>2</b> | <b>SIIRTOHINNOITTELU .....</b>  | <b>9</b>  |
| 2.1      | Siirtohinnoittelumenetelmät.....  | 10        |
| 2.2      | Siirtohinnoittelun dokumentointi .....  | 11        |
| 2.2.1    | Siirtohinnoitteludokumentaatiovelvoitteiden säädöspohja.....  | 12        |
| 2.2.2    | Siirtohinnoitteludokumentaation sisältövaatimukset.....   | 13        |
| <b>3</b> | <b>VERORISKIT .....</b>   | <b>16</b> |
| 3.1      | Verotarkastukset .....  | 16        |
| 3.2      | Siirtohinnoitteluoikaisut ja veronkorotukset .....  | 17        |
| 3.3      | Siirtohinnoitteluriitojen käsittely .....   | 19        |
| 3.4      | Mainehaitat julkisuudessa.....  | 19        |
| <b>4</b> | <b>SIIRTOHINNOITTELUN ENNAKOLLINEN JA REAALIAIKAINEN<br/>ARVIOINTI YHTEISTYÖSSÄ VEROHALLINNON KANSSA.....</b> | <b>21</b> |
| 4.1      | Ennakolliset keskustelut .....  | 22        |
| 4.2      | Ennakkoratkaisut.....   | 23        |
| 4.3      | Syvennetty asiakasyhteistyö .....   | 24        |
| 4.4      | Valvontakäynnit .....   | 25        |
| 4.5      | Advance Pricing Agreement -menettely.....   | 26        |
| 4.6      | Cross-Border Dialogue .....   | 27        |
| <b>5</b> | <b>SIIRTOHINNOITTELUN VERORISKIEN MINIMOINTI .....</b>  | <b>28</b> |
| 5.1      | Pyrkimys markkinaehtoiseen sisäisten liiketoimien hinnoitteluun .....   | 28        |
| 5.2      | Erilaiset veroriskit.....   | 28        |
| 5.3      | Yhteistyö Verohallinnon kanssa .....  | 31        |
| <b>6</b> | <b>YHTEENVETO .....</b>   | <b>33</b> |

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| <b>LÄHTEET .....</b> | <b>36</b> |
|----------------------|-----------|

## KUVIOT

**Kuvio 1. Konserniverokeskuksen ennakoivan ohjauksen ja verovalvonnan toimenpiteet veroriskin merkittävyyden mukaan matalasta korkeimpaan. (Mukaillen Huovinen, M. 2008, s. 98).....**  
s.22

## LYHENTEET

|         |   |
|---------|---|
| APA     | Advance Pricing Agreement   |
| BEPS    | Base erosion and profit shifting  |
| EU JTPF | The EU Joint Transfer Pricing Forum, Euroopan unionin yhteinen siirtohinnoittelufoorumi                 |
| HE      | Hallituksen esitys  |
| KHO     | Korkein hallinto-oikeus   |
| OECD    | Organization for Economic Co-operation and Development, Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö |
| VML     | Laki verotusmenettelystä  |

## 1 JOHDANTO

Tämän tutkimuksen aiheena on tarkastella millaisia veroriskejä siirtohinnoittelu aiheuttaa, ja kuinka niiltä voidaan välttyä Suomessa. Aihe on merkittävä, sillä konsulttitalo Ernst & Youngin (2016) tutkimuksen mukaan 75 % yrityksistä kokee veroriskien hallinnan suurimmaksi siirtohinnoitteluun liittyväksi haasteeksi. Kasvu on ollut huomattava vajaassa kymmenessä vuodessa, sillä vuoden 2007 vastaavassa tutkimuksessa vain 50 % yrityksistä piti veroriskejä merkittävimpänä ongelmana.

### 1.1 Tutkimuksen esittely ja taustaa

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan yritysten ja konsernien sisäisten liiketoimien hinnoittelua. Siirtohintojen tulee noudattaa markkinaehtoperiaatetta (*arm's length principle*), eli konsernien tulee määrittää siirtohintansa samoin periaattein kuin jos hinnoittelu olisi tehty toisistaan riippumattomien yritysten välillä samanlaisissa olosuhteissa. (OECD 2017, 23; Verohallinto 2016a.)

Siirtohinnoittelussa käytetyt konsernien sisäisten liiketoimien hinnat vaikuttavat merkittävästi liiketoimien osapuolten tuloihin ja menoihin, joten siirtohinnoittelulla on keskeinen merkitys yritysten tuloverotuksessa. Tämä vaikutus konserniyritysten verotettavaan tulokseen tekee siirtohinnoittelusta myös tärkeän työkalun yritysten verosuunnittelussa. Siirtohinnoittelukysymykset ovat keskeisiä myös veroviranomaisille, sillä siirtohinnoittelun avulla voidaan vaikuttaa siihen, missä valtiossa konsernin tulos on veronalaista (Karhu, 2019, s. 200).

Täten konserniyrityksillä on insentiivi minimoida oma tuloverotuksensa käyttämällä apuna siirtohinnoittelun mahdollistamaa verosuunnittelua. Jaakkola ym. (2012) huomauttavatkin, että verot ovat yrityksen taloudellisesta näkökulmasta vain yksi minimoitava kuluerä muiden joukossa. Näin ollen yrityksen tulosta maksimoivan yritysjohton tulee huolehtia, ettei konserniyritys maksa kuhunkin toimintamaahansa enempää veroja kuin sen pitää.

Lisäksi Sikkan ja Willmottin (2010) mukaan eri valtioiden verohallintojen on vaikeaa tunnistaa mahdollisia väärinkäytöksiä yritysten siirtohinnoittelussa. Voidaankin olettaa, että joillekin konserniyrityksille siirtohinnoittelujärjestelmän väärinkäytösten tutkinnan vaikeus luo kannusteita ottamaan riskejä yrityksen siirtohinnoitteluratkaisuissa. Kuitenkin aggressiivisella verosuunnittelulla on omat riskinsä – on mahdollisuutena ajautua aikaa vievään ja kalliiseen veroriitaan veroviranomaisen kanssa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Lisäksi yritys voi kokea mainehaittoja julkisuudessa, jos yrityksen uutisoidaan kiertävän veroja tai harjoittavan aggressiivista verosuunnittelua.

On kuitenkin huomattava, että konserniyritys voi löytää itsensä keskeltä siirtohinnoitteluriitaa myös ilman aggressiivista verosuunnittelua tai suoranaista veronkiertoa, jos paikallinen veroviranomainen ei ole samaa mieltä yrityksen valitsemista siirtohinnoittelumenetelmistä. Tällaisten tilanteiden syntyä voi pyrkiä ennaltaehkäisemään hyvin laaditulla siirtohinnoitteludokumentoinnilla.

Konserniyrityksillä on käytettävissä lukuisia erilaisia keinoja toimia yhteistyössä veroviranomaisten kanssa, jotta yritys voi varmistua valitsemiensa siirtohinnoitteluratkaisujen markkinaehtoisuudesta jo ennen lopullista arviointia säännönmukaisessa verotuksessa. Tässä tutkimuksessa pureudutaan niistä tärkeimpiin.

## **1.2 Tutkimuksen tavoite ja käytetyt tutkimusmenetelmät**

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää kattavasti millaisia veroriskejä konserniyrityksille voi aiheutua siirtohinnoittelusta, ja kuinka näitä veroriskejä voidaan minimoida. Tutkimus on rajattu käsittelemään vain Suomessa toimivien konserniyritysten siirtohinnoittelua ja niihin liittyviä veroriskejä. Samoin tässä tutkimuksessa ainoa veroviranomainen, jonka toimintatapoja tarkastellaan, on Suomen Verohallinto. Huomattavaa on, että tässä tutkimuksessa Suomessa toimivilla yrityksillä tarkoitetaan niin suomalaisia yrityksiä, kuin myös sellaisia ulkomaalaisia yrityksiä, joilla on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Tutkimuksen pääkysymys on *kuinka Suomessa voi minimoida siirtohinnoittelun aiheuttamat veroriskit?* Tästä voidaan johtaa luontevana alakysymyksenä: *millaisia veroriskejä liittyy siirtohinnoitteluun?* Lisäksi tutkimus tarkastelee sitä, *mihin siirtohinnoitteludokumentaation laatimisessa tulisi kiinnittää huomiota ja millaisia yhteistyömahdollisuuksia konserniyrityksillä on Verohallinnon kanssa?*

Työn ulkopuolelle on tietoisesti rajattu tarkempi tutkimus oikean siirtohinnoittelumenetelmän valitsemisesta konsernien erilaisille sisäisille liiketoimille. Sopivan siirtohinnoittelumenetelmän valitseminen markkinaehtoperiaatteen noudattamisen varmistamiseksi on itsessään jo niin laaja aihe, ettei sitä ole tarkoituksenmukaista avata perusteita enempää tutkimuskysymyksen keskittyessä enemmän siirtohinnoittelun verotukselliseen puoleen. Samasta syystä myös siirtohinnoitteludokumentointiprosessin yksityiskohtainen tarkastelu on jätetty tämän tutkimuksen ulkopuolelle. Lisäksi työn maantieteellinen rajausta heijastuu siihen, ettei työssä käsitellä kansainvälisiä siirtohinnoittelun muutoksenhakumenettelyjä, eli MAP-prosessia ja EU:n arbitraatiosopimuksen mukaisia menettelyjä.

Tutkimusmetodina tutkimuksessa on narratiivinen kirjallisuuskatsaus, ja vielä tarkennettuna narratiivinen yleiskatsaus. Salmisen (2011, s. 7) mukaan narratiivinen kirjallisuuskatsaus antaa laajan kuvan käsiteltävästä aiheesta, kuitenkin siten että lopputulos olisi samalla helppolukuinen. Salminen toteaaakin, että narratiivisen yleiskatsauksen tavoitteena on tiivistää aiempaa tutkimustietoa kuvailevan synteessin keinoin.

Lähdemateriaalina tässä tutkimuksessa on käytetty kotimaista siirtohinnoitteluun liittyvää kirjallisuutta, Verohallinnon verkkosivujen vero-ohjeita, sekä siirtohinnoitteluun, verosuunnitteluun ja veroriskeihin liittyviä tieteellisiä artikkeleita. Merkittävä tietolähde on Verotus-ammattilehden artikkelit, joita on käytetty tässä työssä lähteenä useampia.

Tutkimuksen toisessa luvussa paneudutaan siirtohinnoitteluun ja sen dokumentointivaatimuksiin. Kolmannessa luvussa tarkastellaan erilaisia siirtohinnoittelun aiheuttamia veroriskejä konserniyrityksille sekä

siirtohinnoitteluriitojen käsittelyä eri oikeusasteissa. Neljäs luku käsittelee erilaisia tapoja, joilla konserniyritykset voivat toimia yhteistyössä Verohallinnon kanssa ennen säännönmukaisen verotuksen toimittamista. Viidennessä luvussa havainnoidaan tutkimuksen löydöksiä teoriataustaa vasten. Lopuksi tärkeimmät huomiot kootaan yhteenvedossa.



## 2 SIIRTOHINNOITTELU

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan etuyhteysyritysten välisten liiketoimien hinnoittelua, ja sillä on täten keskeinen vaikutus näiden tuloverotukseen. Erityisesti siirtohinnoittelun merkitys tuloverotuksessa näkyy silloin, kun siirtohinnoittelupäätöksillä vaikutetaan siihen, missä maassa tulo kertyy, ja näin ollen on veronalaista. Useimmiten etuyhteys syntyy yritysten välillä samaan konserniin kuuluvien yritysten välillä. (Jaakkola ym. 2012, 21).

Tarkemmin etuyhteyden syntyminen määritellään laissa verotusmenettelystä, jonka mukaan etuyhteys yritysten välillä muodostuu, kun yrityksellä on tosiasiaa määräysvalta toisessa yrityksessä. Verotusmenettelylain 31 § mukaan näin katsotaan olevan, kun yritys:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;*
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;*
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai*
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella*

Verotuksen lähtökohtana on *erillisyyhtiöperiaate*, eli konserniyhtiöitä kohdellaan verotuksessa kuin ne olisivat itsenäisiä yrityksiä. Täten jokaisen konserniyhtiön tulee täyttää oma veroilmoituksensa ja maksaa tuloverot omasta tuloksestaan. Näin ollen konserniyhtiöiden välisten liiketoimien perusteella kohdistettavat tulot ja menot ovat usein merkittäviä yksittäisen konserniyrityksen tulojen määrittämisessä. Suomessa siirtohinnoitteluun ja sen dokumentointiin liittyvistä kysymyksistä vastaa Yritysverotuskeskuksen alainen Konserniverotuskeskus, joka myös vastaa konsernien verotuksen toimittamisesta ja oikeellisuudesta. (Kukkonen & Walden 2010, s.161; Jaakkola ym. 2012, 21; Verohallinto, 2019c.)

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön OECD:n (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) julkaisemia siirtohinnoitteluohjeita pidetään kansainvälisenä standardina. Useat maat ovat ottaneet OECD:n ohjeistukset suoraan osaksi kansallista lainsäädäntöään, ja Suomessakin korkein hallinto-oikeus on lausunut, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat markkinaehtoperiaatteen merkittävä tulkintalähde. (Raunio & Karjalainen, 2018, s. 34.)

Karhun (2019, s. 200) mukaan itse siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö on melko vähäistä Suomessa – siirtohinnoittelusta säädetään käytännössä vain verotusmenettelylain pykälissä 14 a-c, joissa määrätään vaatimukset siirtohinnoitteludokumentaation laatimiselle ja esittämiseksi, sekä saman lain 31 §:ssä, joka oikeuttaa Verohallinnon oikaista verovelvollisen verotusta, jos siirtohinnoittelua ei ole tehty markkinaehtoisesti. Kun aihetta koskevan lainsäädäntöä on vain vähäisesti, oikeuskäytännön merkitys korostuu siirtohinnoittelukysymysten ratkaisemisessa.

Siirtohinnoittelukysymyksissä ei tarkastella vain verotuksellista näkökulmaa, vaan siirtohinnoittelulla on kaksoisrooli yrityksen strategiassa: siirtohinnoittelun sisäinen rooli käsittää johtamisen näkökulman, ja ulkoinen rooli verotuksellisen. Siirtohinnoittelun avulla saadaan taloudellista informaatiota, jota voidaan käyttää yrityksen johtajien päätöksenteon tukena, yrityksen eri osastojen suoriutumisen arvioinnissa sekä osastojen itsemääräämisoikeuden varmistamisessa (Drury, 2012 s. 509-510.)

## **2.1 Siirtohinnoittelumenetelmät**

Lähtökohtaisesti etuoikeusyhteisyritysten välisessä liiketoiminnassa tulisi käyttää hintaa, joka olisi peritty vertailukelpoisessa tilanteessa, vertailukelpoisista suoritteista ja toisistaan riippumattomien tahojen välillä (Kukkonen & Walden, 2010, s. 191). Miten tällaiset markkinaehtoiset hinnat voidaan selvittää? Erityisesti kun kyse on palveluiden tai aineettoman omaisuuden, kuten patenttien tai lisenssien kaupasta, voi vertailukelpoisen suoritteen tai tilanteen arvioiminen olla vaikeaa. Apuna kuitenkin voidaan käyttää erilaisia laskentakaavoja siirtohintojen laskemiseksi.

OECD:n ohjeistuksen mukaiset siirtohinnoittelumenetelmät voidaan jakaa kahteen eri kategoriaan: ensisijaisiin perinteisiin liiketoimintamenetelmiin ja liiketoimivoitto-, eli summaarisiin menetelmiin. Perinteisiä menetelmiä ovat markkinahintavertailu-, jälleenmyyntihinta- ja kustannusvoittolisämenetelmät, ja summaarisia voitonjakamis- ja liiketoimintomarginaalimenetelmät. Käytännössä markkinaehtoisia siirtohintoja etsitään erilaisten laskukaavojen ja vertailutietojen avulla. (Kukkonen & Walden, 2010, s. 192; Bronson, Johnson & Sullivan 2012, 25.)

Lähtökohtaisesti mitä tahansa OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksessa mainittua siirtohinnoittelumenetelmää voi käyttää markkinaehtoisuuden todistamiseen, mutta konserniyritysten tulee huomioida siirtohinnoitteluratkaisuissaan OECD:n esittämät näkemykset eri menetelmien soveltamisesta. (OECD 2017)

## 2.2 Siirtohinnoittelun dokumentointi

Siirtohinnoitteludokumentaatiolla tarkoitetaan suurten konserniyritysten vuosittain laatimaa kirjallista selvitystä konsernin sisäisistä ja etuyhteysyritysten kanssa tehdyistä liiketoimista, ja sen avulla pyritään osoittamaan, että konsernin siirtohinnoitteluratkaisut on tehty markkinaehtoperiaatetta noudattaen. Jokaisen yksittäisen liiketapahtuman markkinaehtoisuus tulee olla perusteltavissa jälkikäteen. (Jaakkola ym. 2012, s. 93; Kukkonen & Walden 2010, s. 192) Lisäksi Verohallinto (2018b) tuo esiin, että siirtohinnoitteludokumentaation tarkoituksena on myös tarjota olennaista informaatiota veroriskien arviointiin sekä verotarkastusten hyödynnettäväksi.

Karjalainen ja Raunio (2018, s. 311) nostavat esiin sen, että koko siirtohinnoitteludokumentaatioprosessi nähdään yrityksissä usein vain työläänä velvollisuutena, sillä siirtohinnoitteludokumentaation laatimisella ei ole *välitöntä* hyötyä yrityksille. Kuitenkin Karjalainen ja Raunio mainitsevat kuinka asianmukaisesti laaditun siirtohinnoitteludokumentaation avulla konserniyritys voi näyttää veroviranomaisille toteen, että se on menetellyt vilpittömästi ja pyrkinyt varmistamaan sisäisten liiketoimiensa markkinaehtoisin hinnoittelun. Karjalainen ja Raunio huomauttavat myös, että vaikkei siirtohinnoitteludokumentaatio takaakaan suojaa siirtohinnoitteluoikaisua vastaan, on kuitenkin pätevän ja huolellisesti laaditun

siirtohinnoitteludokumentoinnin tuottaminen nimenomaan yrityksen itsensä eduksi. Huolellisesti ja asianmukaisesti laadittu siirtohinnoitteludokumentaatio voi jopa parhaimmillaan päättää siirtohinnoittelun verotarkastusprosessin jo ennen varsinaisen tarkastuksen alkamista (Verohallinto, 2017c).

### 2.2.1 Siirtohinnoitteludokumentaatiovelvoitteiden säädöspohja

Suomessa siirtohinnoittelun dokumentaatiovelvoite tuli voimaan alun perin vuonna 2007. Alkuperäisen dokumentointivelvoitteen sisältöön vaikutti sen tavoite yhteisöverotulojen turvaamisesta sekä Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointia koskevat käytännesäännöt. Euroopan unionin yhteisillä käytännesäännöillä pyritään yhtenäistämään jäsenvaltioiden siirtohinnoittelun dokumentaatiovaatimuksia, ja täten helpottaa yritysten dokumentaatiovelvoitteiden täyttämistä. (Verohallinto, 2018b) Siirtohinnoitteludokumentointia koskevat säädökset on kirjattu verotusmenettelylain pykäliin 14a-14e.

Euroopan unionin yhtenäisillä siirtohinnoittelun käytännesäännöillä viitataan Euroopan unionin yhteinen siirtohinnoittelufoorumin (*The EU Joint Transfer Pricing Forum, EU JTPF*) suosituksiin. EU JTPF pyrkii harmonisoimaan EU:n jäsenmaiden siirtohinnoitteluohjeistuksia OECD:n viitekehyksen mukaisesti (Euroopan komissio, 2019). Siirtohinnoittelufoorumin ohjeistuksien yhtenäistävä vaikutus näkyy myös Suomen kansallisessa oikeuskäytännössä, sillä siirtohinnoitteludokumentointia koskevan hallituksen esityksen mukaan Euroopan unionin siirtohinnoittelun käytännesäännökset täyttävä englanninkielinen dokumentointi hyväksytään lähtökohtaisesti myös Suomessa (HE 107/2006; Jaakkola ym., 2012, s. 93).

Kukkosen ja Waldenin (2010, s. 219) mukaan Euroopan unionin yhteiset käytännesäännöt keventävät niin konserniyritysten, kuin myös EU:n jäsenmaiden veroviranomaisten hallinnollista taakkaa siirtohinnoittelun verotuksessa. Lisäksi Kukkonen ja Walden tuovat esiin, että Euroopan unionin yhtenäiset käytänteet siirtohinnoittelussa parantavat konserniyritysten oikeusturvaa muotovaatimuksillaan, sillä vanhojen verovuosien siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta koskevia selvityksiä voi olla mahdotonta tuottaa.

Vuoden 2017 alusta lähtien Suomeen on tullut voimaan uudistuneet dokumentointisäännökset. Uudistusten taustalla on ollut OECD:n ja G20-valtioiden Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) -toimenpideohjelma. BEPS:n tavoitteena on estää veropohjan rapautumista puuttumalla sellaisiin verosuunnittelustrategioihin, jotka hyödyntävät eri valtioiden verojärjestelmien puutteita siirtäen yrityksen tulosta keinotekoisesti matalan verotuksen maihin. (Verohallinto, 2018b; OECD 2019.)

Pienet ja keskisuuret yritykset ovat Suomessa vapautettu siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisesta. Pk-yrityksillä tarkoitetaan tässä tilanteessa yritystä, jonka palveluksessa on alle 250 henkilöä, liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa, ja joka täyttää Euroopan komission antamassa suosituksessa (2003/361/EY) annetut Pk-yrityksen tunnusmerkit (VML 14a§).

Karjalainen ja Raunio (2018, s. 313) korostavat, että siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat vaatimukset tulevat sovellettaviksi vain silloin, kun konsernin sisäisen liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen yritys. Karjalainen ja Raunio huomauttavatkin, että vaikka kahden suomalaisen konserniyrityksen välisistä sisäisistä liiketoimista ei tarvitse laatia siirtohinnoitteludokumentaatiota, tulee niiden hinnoittelussa kuitenkin noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Täten myös Suomen sisäisten konsernien voi olla tarkoituksenmukaista tuottaa jonkinlainen kevennetty versio siirtohinnoitteludokumentaatiosta veroviranomaisia varten, tai vähintäänkin olla valmistautunut perustelemaan jälkikäteen konsernin sisäisten liiketoimien markkinaehtoisuus.

### 2.2.2 Siirtohinnoitteludokumentaation sisältövaatimukset

Verohallinnon (2018b) mukaan Suomen uudet siirtohinnoittelun dokumentointivelvoitteet koostuvat kolmesta eri osasta:

1. Koko konsernia koskevat tiedot (*master file*)
2. Yksittäistä yritystä koskevat tiedot (*local file*)
3. Verotuksen maakohtaisesti raportoivat tiedot (*country-by-country report*)

Näistä asiakirjoista vain maakohtaisesti raportoitavat tiedot tulee oletuksena antaa Verohallinnolle, master ja local file tulee toimittaa ainoastaan pyydettyä. Lisäksi Verohallinto voi halutessaan myös pyytää lisäselvityksiä täydentämään dokumentaatioissa annettuja tietoja siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden varmistamiseksi. (Verohallinto, 2018b.)

Karjalainen ja Raunio (2018, s. 313) huomauttavat, ettei dokumentaatiovelvoitteet anna siirtohinnoitteludokumenteille muotovaatimusta, vaan niissä ainoastaan määrätään mitä tietoja dokumentoinnissa on ilmoitettava, joten esimerkiksi master ja local filen voi yhdistää yhdeksi asiakirjaksi yrityksen niin halutessa.

Master filessä tulee kertoa yleisellä tasolla konsernin toiminnasta ja siirtohinnoittelujärjestelmästä, kuten esimerkiksi organisaatorakenteesta, liiketoiminnasta, rahoitukseen ja aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta. (Verohallinto 2018b; VML 14b§). Karjalainen ja Raunio (2018, s. 317-318) tuovat esiin, että joskus on tarkoituksenmukaista laatia master file liiketoimintalinjoittain, sillä koko konsernin liiketoiminnan käsittävä master file ei välttämättä anna hyvää yleiskuvaa konsernin toiminnasta tai tarjoa yksittäisen toimintamaan yritysten siirtohinnoittelun kannalta oleellista tietoa. Karjalainen ja Raunio kuitenkin jatkavat, ettei mikään ei kuitenkaan velvoita konserniyrityksiä laatimaan liiketoimintalinjakohtaista master fileä.

Lähtökohtaisesti local filessä annettavat tiedot ja kuvakset yrityksen toiminnasta eroavat master filen tiedoista, sillä master file kokoaa koko konsernin tiedot yhteen, kun taas local file esittää tietoja yksittäisestä yrityksestä (Verohallinto, 2018b). Local fileen tulee sisällyttää tarkempi yrityskohtainen informaatio esimerkiksi organisaatorakenteesta, liiketoiminnasta, etuyhteyssuhteista ja tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista (Raunio & Karjalainen, 2018, s. 324; VML 14b§).

Maakohtaisesti raportoivat tiedot tulee laatia tilikausittain, ja tiedot on annettava yrityksen vuoden kuluessa tilikauden loppumisesta. Maakohtaisessa raportissa konsernin tulee ilmoittaa maakohtaiset tiedot muun muassa konsernin tuloista, voitoista tai tappioista ennen veroja, maksetuista tuloveroista lukumäärästä. Lisäksi

raporttiin tulee sisällyttää tiedot konserniin kuuluvista osapuolista ja niiden toiminnan luonteesta, raportin laadintaan käytetyistä tietolähteistä ja valuutasta. (Verohallinto, 2018d.)

Siirtohinnoittelun maakohtaisen raportin tarkoituksena on lisätä monikansallisten yritysten verotusta koskevan tiedon läpinäkyvyyttä, ja tuottaa informaatiota veropohjan rapautumiseen liittyvien riskien arvioimiseen sekä erilaisten tilastollisten ja taloudellisten analyysien tekemiseen. Huomattavaa on, että vain suurimmat monikansalliset konsernit ovat velvoitettuja antamaan maakohtaisen raportin Verohallinnolle – konsernit, joiden konserniliikevaihto on alle 750 miljoonaa euroa ovat vapautettu maakohtaisen raportin antamisesta. (Verohallinto, 2018d.)

### 3 VERORISKIT

Termi ”riski” voidaan määritellä usein eri tavoin. Drury (2012) erottaa riskin ja epävarmuuden (*uncertainty*) toisistaan: sellaiset tilanteet ovat riskisiä, joissa on useita mahdollisia lopputulemia, ja näiden lopputulemien todennäköisyyttä voidaan ennustaa aikaisemman tiedon perusteella. Epävarmoja tilanteita ovat taas sellaiset, joiden lopputuloksen ennustamiseen ei ole juuri aikaisempaa tietoa hyödynnettäväksi. Drury tuo myös esiin, että epävarmuuden ja riskin erottaminen toisistaan ei ole aina tarpeen.

Euroopan komissio (2006, s. 13) määrittelee riskin seuraavasti: *”anything negative that can affect the organisation’s ability to achieve its objectives”*. Euroopan komissio itse tunnistaa mahdollisiksi veroviranomaisten kokemiksi veroriskeiksi esimerkiksi veropetosten riskin ja riskin verovelvollisten maksukyvyttömyydestä.

Myös termille ”veroriski” löytyy lukuisia määritelmiä kirjallisuudesta. Guenther, Matsunaga ja Williams (2013 s. 4) kuvaavat veroriskiä yrityksen tulevien verojen määrän epävarmuutena. Neumanin, Omerin ja Schmidtin (2014) mukaan veroriskiä muodostuu silloin, kun yrityksen nykyinen toiminta, toiminnot tai kyvyttömyys toimia tulevaisuudessa johtavat sellaisiin lopputulemiin verotuksen osalta, jotka eroavat yrityksen odotuksista.

#### 3.1 Verotarkastukset

Verotarkastukset ovat verovalvonnan perusteellisin muoto, joissa tavoitteena on selvittää, onko verovelvollinen antanut veroilmoituksellaan oikeat ja riittävät tiedot verotuksen toimittamiseksi (Verohallinto 2018c). Käytännössä verotarkastukset ovat verotuksen jälkikäteistarkastuksia, joita tehdään säännönmukaisen verotuksen päättymisen jälkeen. Siirtohinnoittelun oikeellisuutta koskevia verotarkastuksia kutsutaan usein siirtohintatarkastuksiksi (Raunio & Karjalainen, 2018, s. 353).

Verotarkastukset voidaan toteuttaa joko osa- tai kokonaisverotarkastuksina, joista kokonaisverotarkastus on verovalvonnan raskain muoto. Osittaisverotarkastuksessa



tutkitaan yhden tai useamman päättyneen tilikauden tietty asia tai tapahtuma, tai tarkistus koskee vain tiettyä verolajia, kuten arvonlisäverotusta tai siirtohinnoittelua. Kokonaisverotarkastuksessa vastaavasti tutkitaan kirjanpidon tositeaineistoa laajemmin kuin osittaisverotarkastuksessa. (Huovinen, 2018, s. 100; Jaakkola ym., 2012, s. 397.)

Verohallinto ei valvonnallisista syistä paljasta valikointikriteerejä verotarkastuksille, mutta Raunio ja Karjalainen (2018, s. 354) ovat huomanneet, että erityisesti liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt ja aineettoman omaisuuden luovutukset ovat toimenpiteitä, jotka lisäävät verotarkastuksen mahdollisuutta. Lisäksi he toteavat, että siirtohintatarkastuksia voidaan tehdä myös yrityksen toimialan tai tyyppin perusteella.

Siirtohintatarkastuksille on luonteenomaista, että niiden loppuun saattamisessa voi kestää kauankin. Jaakkola ym. (2012, s. 402) ovat huomanneet siirtohintatarkastuksissa menevän pidemmän aikaa kuin muiden veroaiheiden tarkastuksissa. He korostavat, ettei ole lainkaan tavatonta, että yritys saa esimerkiksi arvonlisäverotusta koskevan verotarkastuskertomuksen huomattavasti aiemmin kuin siirtohinnoittelua koskevan kertomuksen.

### **3.2 Siirtohinnoitteluoikaisut ja veronkorotukset**

Siirtohinnoitteluoikaisuksi kutsutaan sellaisia yritysten tuloverotuksen oikaisuja, joissa Verohallinto yrityksen käyttämä siirtohinnoittelu korjataan markkinaehtoperiaatteen mukaiseksi. Siirtohinnoitteluoikaisussa voidaan oikaista yrityksen liian pieneksi jäänyttä tulosta suuremmaksi, tai syntynyttä liian suurta tappiota pienemmäksi. (VML 31 §.)

Siirtohinnoitteluoikaisu voidaan tehdä Verohallinnon aloitteesta verovelvollisen vahingoksi kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä, rikosasioissa jopa vieläkin myöhemmin (Verohallinto, 2017d). Käytännössä siis vuoden 2019 verotukseen voidaan tehdä siirtohinnoitteluoikaisu vielä vuoden 2026 lopussa.

Verotusmenettelylain 32 § todetaan, että Verohallinto määrää veronkorotuksen, jos verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää

lisäselvitystä määrääjassa, tai jos nämä tiedot on esitetty olennaisesti vaillinaisina tai virheellisinä. Siirtohinnoitteludokumentoinnin vaillinaisuudesta tai esittämättä jättämisestä määrätään enintään 25 000 euron veronkorotus. Lisäksi veronkorotus määrätään, mikäli verovelvollinen on vaatinut aiheettomasti ulkomaille maksettua veroa vähennettäväksi Suomen verotuksessa.

Määrättävän veronkorotuksen määrä vaihtelee tilannekohtaisesti. Veronkorotuksen määrä voidaan laskea joko lisätyn verotettavan tulon ja lisääntyneen veron määrästä. Kuitenkin veronkorotus lasketaan aina lähtökohtaisesti lisääntyneen tulon määrästä, ja lisääntyneestä verosta vain silloin kun aiemmin mainittu ei ole mahdollista. (VML 32 §.)

Veronkorotusten perustaso on 2 % lisätyn tulon määrästä. Kuitenkin jos verovelvollisen laiminlyönnit ovat toistuvia tai verovelvollisen toiminta osoittaa erityistä piittaamattomuutta, on veronkorotus 3-10 % lisätyn tulon määrästä. Jos verovelvollinen oma-aloitteisesti korjaa verotuksessaan olleen virheen, ja on muuten täyttänyt velvollisuutensa, on veronkorotus vain 0,5 % lisätystä tulosta. Siinä tapauksessa, että veronkorotus lasketaan lisääntyneen veron määrästä, on veronkorotus 2-50 % lisätystä verosta. (VML 32 a §.)

Verotusmenettelylain 32a §:ssä todetaan että, verotettavan tulon lisäyksenä pidetään lisäksi säännönmukaisen verotuksen jälkeen tehtyjä verotettavan tulon lisättyä määrää. Tämä tarkoittaa sitä, että siirtohinnoitteluvoimassa oleville verotettavan tulon lisäyksille määrätään veronkorotus.

Huomattavaa on, että verotusmenettelylain sanamuoto veronkorotuksien määräämisestä on muuttunut vuonna 2018 muodosta ”voidaan määrätä” muotoon ”määrätään”. Vanha sanamuoto on antanut verovirkailijoille enemmän harkinnanvaraa veronkorotuksen määräämisessä – tai määräämättä jättämisessä. Taasen sanamuoto ”määrätään” lähtee siitä olettamuksesta, että veronkorotus määrätään automaattisesti, vaikkakin veronkorotus voidaan edelleenkin jättää määräämättä esimerkiksi vähäisistä laiminlyönneistä tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi olosuhteisiin nähden kohtuutonta.

### 3.3 Siirtohinnoitteluriitojen käsittely

Siirtohinnoitteluun ja ylipäättään verotukseen liittyviä valituksia käsitellään Verohallinnossa ja viime kädessä hallintotuomioistuimissa. Hallintotuomioistuimia ovat kuusi alueellista hallinto-oikeutta sekä korkein hallinto-oikeus (KHO).

Jos konserniyritys ei ole tyytyväinen Verohallinnon tulkintaan yrityksen siirtohinnoitteluratkaisuista ja niiden markkinaehtoisuudesta, voi verovelvollinen hakea oikaisua verotukseensa kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä. Siinä tapauksessa, että yritys on edelleen tyytymätön myös oikaisuvaatimuksen käsittelyn jälkeen, voidaan asian käsittelyä jatkaa valittamalla hallinto-oikeuteen 60 päivän kuluessa oikaisuvaatimuksen päätöksen tiedoksisaannista. Viime kädessä hallinto-oikeuden ratkaisuun voi hakea muutosta korkeimmasta hallinto-oikeudesta. (Verohallinto, 2018a.)

Korkeimmalle hallinto-oikeudelle saapuu vuosittain noin 4000 tapausta (KHO, 2019). Vuonna 2018 korkein hallinto-oikeus käsitteli 411 verotukseen liittyvää tapausta, joista kuusi liittyi siirtohinnoitteluun. Ratkaistujen siirtohinnoittelutapausten keskimääräinen käsittelyaika oli 15,2 kuukautta. (KHO, 2018a.)

Vaikkakin käsittelyaika korkeimmassa hallinto-oikeudessa ei ole keskimäärin kuin hiukan reilun vuoden, on tärkeää huomata, että siirtohinnoitteluriidan kokonaiskäsittely hallintomenettelyssä ja eri oikeusasteissa vie useita vuosia. Esimerkiksi KHO:n (2018b) siirtohinnoitteluun liittyvässä vuosikirjapäätöksessä 2018:173 riidan aiheena olleet verotarkastukset oli toteutettu vuosina 2010-2012 koskien verovuosia 2006-2008. Verotuksen oikaisulautakunta oli antanut päätöksensä 2014, hallinto-oikeus oli antanut ratkaisunsa alkuvuodesta 2017 ja korkeimman hallinto-oikeuden päätös asiaan saatiin joulukuussa 2018.

### 3.4 Mainehaitat julkisuudessa

Puhuttaessa verosuunnittelun mainehaitoista on hyvä erottaa toisistaan laillinen verosuunnittelu (*tax avoidance*) ja laitton veronkierto (*tax evasion*). Suomen

Verohallinto määrittelee verosuunnittelun pyrkimyksenä minimoida maksettava vero siten, että verovelvollinen valitsee toimintatapansa sen mukaisesti, että verotuksen ja muun kokonaisuuden kannalta lopputulos on verovelvolliselle mahdollisimman suotuisa. Yleensä tähän pyritään valitsemalla sellaiset toimintatavat, jotka ovat verotus- ja oikeuskäytännössä hyväksyttyjä. (Verohallinto, 2016c.)

Verosuunnittelun ja veronkierron lisäksi voidaan puhua aggressiivisesta verosuunnittelusta, joka voidaan Kososen (2013) mukaan määritellä toiminnaksi, jossa ei varsinaisesti rikota lakia, mutta hyödynnetään kansallisten verolakien ja kansainvälisten verojärjestelmien porsaanreikiä siten, että verotuksen lopputulema ei noudata lain henkeä tai tarkoitusta.

Näennäisestä laillisuudestaan huolimatta aggressiivinen verosuunnittelu voidaan nähdä moraalittomana ja epäeettisenä yrityksen yhteiskunta- ja yritys vastuun välttelynä, mikä voi aiheuttaa yritykselle mainehaittoja tullessaan julkisuuteen.

Yleisen keskustelun ei tarvitse keskittyä vain yrityksiin, jotka harjoittavat aggressiivista verosuunnittelua. Yritykset voivat myös tuoda myös esiin vastuullisuutensa yhteiskunnallisten velvoitteiden hoitamisesta esimerkiksi tiedottamalla toimivansa syvennetyssä yhteistyössä veroviranomaisten kanssa. Tämä antaa julkisuuteen vahvan signaalin siitä, että yritys pyrkii hoitamaan yhteiskuntavastuunsa mahdollisimman hyvin. Esimerkiksi Gasum ja UPM ovat julkistaneet tekevänsä läheistä yhteistyötä Verohallinnon kanssa syvennetyssä yhteistyö-menettelyssä (Gasum 2018; UPM 2014).

#### **4 SIIRTOHINNOITTELUN ENNAKOLLINEN JA REAALIAIKAINEN ARVIOINTI YHTEISTYÖSSÄ VEROHALLINNON KANSSA**

Laki Verohallinnosta määrittelee Verohallinnon tehtäväksi varsinaisten verotustehtävien, kuten verotuksen toimittamisen ja verovalvonnan, lisäksi myös edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta ja Verohallinnon palvelukyvyyn kehittämistä. (Verohallintolaki 2 §) Näin ollen voidaan katsoa, että jo Verohallinnon perustarkoituksena on parantaa verovelvollisille tarjotun asiakaspalvelun tasoa.

Konserniyrittäjillä on käytössään lukuisia eri yhteistyötapoja Verohallinnon kanssa, joita hyödyntämällä ne voivat olla mahdollisimman varmoja siirtohinnoittelupäätöksensä markkinaehtoisuudesta. Seuraavaksi tarkastellaan niin verovelvollisten, kuin myös Verohallinnon aloitteesta lähteviä yhteistyötapoja. Huomattavaa on, että näitä eri yhteistyömenetelmiä voi hyödyntää siirtohinnoittelukysymysten lisäksi myös muiden vero-ongelmien ratkaisussa. Näitä keinoja voi soveltaa siis muutkin kuin konserniyrittäjät esimerkiksi arvonalisäverotukseen liittyvissä pulmissa.

Verohallinto toimii verovelvollisten kanssa yhteistyössä usein eri tavoin siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden etukäteisarvioinnissa. Siirtohinnoittelun arvioinnin ennakkolliset menettelyt toisaalta eroavat jälkikäteistarkastuksista siten, että aloite yhteistyöhön tulee verovelvolliselta. Oheisen kuvion 1. toimenpiteistä aloite verovelvolliselta voi tulla asiakastapaamiseen tai ennakkolliseen keskusteluun, mutta muiden toimien osalta Verohallinto tekee itse aloitteen. Huomattavaa on, että ennakkoratkaisumenettely ei sisälly kyseiseen kuvioon, sillä se ei ole ennakoivaa ohjausta ja neuvontaa tai verovalvontaa.



**Kuvio 1. Konserniverokeskuksen ennakoivan ohjauksen ja verovalvonnan toimenpiteet veroriskin merkittävyyden mukaan matalasta korkeimpaan. (Mukaillen Huovinen, M. 2008, s. 98)**

#### **4.1 Ennakolliset keskustelut**

Verohallinto tarjoaa yhteisöasiakkailleen mahdollisuuden maksuttomiin ennakollisiin keskusteluihin, joiden tarkoituksena on tarjota yhteisöille tilaisuus keskustella haastavista verokysymyksistä, joihin ei löydy vastausta Verohallinnon syventävistä vero-ohjeista. Ennakolliset keskustelut ovat menettelyltään kevyempi vaihtoehto maksullisen ennakkoratkaisun hakemiselle, mutta ne eivät sido Verohallintoa yhtä tiukasti kuin ennakkoratkaisut. (Verohallinto 2019a.)

Raunio & Karjalainen (2018, s. 354) kuvaavat ennakollisten keskustelujen olevan luonteeltaan epävirallisia ja epämuodollisia. Waal (2017) määrittelee ne kaikessa yksinkertaisuudessaan asiakastapaamisiksi Verohallinnon ja asiakasyrityksen välillä, joissa on tarkoituksena keskustella yrityksen verokysymyksistä. Waal jatkaa, että ennakollisten keskusteluiden tavoitteena on ”ohjata asiakkaita toimimaan oikein jo ennen kuin verotukseen liittyvät järjestelyt ovat tapahtuneet”. Waalin mukaan tämä lisää Verohallinnon asiakkaiden verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta.

Raunion ja Karjalaisen (2018) mukaan ennakkolliset keskustelut ovat hyvä tapa hakea varmuutta siirtohinnoittelupäätöksiin melko selkeissä tai helpoissa kysymyksissä. He toteavat myös, että ennakkolliset keskustelut sopivat sellaisille yrityksille, joilla ei ole omaa vahvaa näkemystä siirtohinnoittelusta, vaan joille käy mikä tahansa ratkaisu, joka pitää.

Kuitenkin jos keskustelussa esiin tulevista asioista on olemassa vakiintunutta verotus- tai oikeuskäytäntöä, voi verovelvollinen saada Verohallinnolta kirjallisen ohjauksen. Noudattaessaan näitä ohjeita verovelvollinen nauttii ns. luottamuksensuojaa, eli asian ollessa tulkinnanvarainen tai epäselvä, ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä veroviranomaisen antamien ohjeiden mukaan, ratkaistaan asia verovelvollisen eduksi. (Verohallinto 2019a, VML 26 §.)

Epävirallisen luonteensa vuoksi ennakkolliset keskustelut eivät sovellu monimutkaisten siirtohinnoittelukysymysten käsittelyyn, vaan tällöin asiat tulisi ratkaista virallisessa menettelyssä joko hakemalla ennakkoratkaisua tai APA-menettelyä. Virallisen ennakkoratkaisun hakeminen on myös perusteltua silloin, kun yritys ja siirtohinnoitteluyksikkö ovat erimielisiä asian lainsäädännöllisestä tulkinnasta. (Raunio & Karjalainen 2018, s. 409-410; Verohallinto 2019a.)

Waal (2017) painottaakin, että ennakkollisten keskustelujen soveltuvat parhaiten vasta suunnitteilla olevien liiketoimien järjestelyjen verovaikutusten arviointiin, vaikkakin keskusteluja voidaan käydä myös jo toteutettujen järjestelyiden osalta. Waal huomauttaakin, että jo toteutettujen toimien kohdalla niiden verotuksellinen arviointi ennakkollisessa keskustelussa on reaaliaikaisempaa kuin jos se tapahtuisi vasta säännönmukaisessa verotuksessa. Ennakkolliset keskustelut myös antavat tällaisissa tapauksissa yrityksille mahdollisuuden ryhtyä liiketoimien verokohtelun edellyttämiin toimenpiteisiin.

## **4.2 Ennakkoratkaisut**

Verovelvollinen voi hakea kirjallisesti Verohallinnolta maksullista ennakkoratkaisua, jossa verovelvollinen pyytää yksilöityyn verotukselliseen kysymykseen vastausta

(Verohallinto 2017a). Ennakkoratkaisua voi hakea joko keskusverolautakunnalta tai Verohallinnolta. Keskusverolautakunta käsittelee sellaisia tulo- tai arvonlisäverotukseen liittyviä ennakkoratkaisuhakemuksia, joissa esitettävät kysymykset ovat periaatteellisesti merkittäviä tai jos ratkaisussa annettava päätös edistää verotuskäytännön yhtenäisyyttä. Ennakkoratkaisun hakija voi esittää myös muun painavan syyn ennakkoratkaisun antamiseksi. (Verohallinto 2017b.)

Kuitenkin käytännössä siirtohinnoittelua koskevissa asioissa ennakkoratkaisua pyydetään aina Verohallinnolta, sillä keskusverolautakunta ei ota kantaa arvostamisratkaisuihin, jotka ovat keskeisiä siirtohinnoittelukysymyksissä. Lisäksi Verohallinnon ennakkoratkaisumenettelyä koskevassa hallituksen esityksessä mainitaan kansainvälisten yritysten siirtohinnoittelua koskevat kysymykset asiaryhmänä, jotka kuuluvat nimenomaan Verohallinnon ratkaistaviksi ennakkoratkaisumenettelyssä. (Raunio & Karjalainen 2018, 405-406; HE 46/1996.)

Ennakkoratkaisua tulee hakea nimensä mukaisesti ennakkoon: esimerkiksi tuloverotuksen osalta ennakkoratkaisuhakemus on jätettävä Verohallintoon ennen veroilmoituksen jättämisen yleistä määräaikaa. (Verohallinto 2017a.)

### 4.3 Syvennetty asiakasyhteistyö

Syvennetyn asiakasyhteistyö (*Horizontal Monitoring*) on toimintatapa, jonka avulla veroviranomainen pyrkii hoitamaan suuryritysten verovalvonnan luottamukseen, avoimuuteen ja vuorovaikutukseen perustuvalla yhteistyötavalla. Menettely pohjaa OECD:n veroviranomaisille antamaan suositukseen, ja se on käytössä yli kahdessakymmenessä OECD:n jäsenvaltiossa. (Piiskoppel, 2017, s. 455-456.)

Syvennetty yhteistyö käynnistyy *Compliance Scan* -prosessilla (nk. alkukartoitus), jossa konserniverokeskuksen asiantuntijat tutustuvat asiakasyrityksen sisäisten prosessien verokontrolleihin, samalla selvittäen kuinka asiakasyritys pitää huolen veroviranomaisille annettavan tiedon oikeellisuudesta. Alkukartoitus tehdään yhdessä asiakasyrityksen vastuuhenkilöiden sekä konserniverokeskuksen asiakkuustiimin edustajien kanssa. Alkukartoituksessa paneudutaan useisiin eri



verolajeihin – elinkeino- ja tuloverotukseen, siirtohinnoitteluun, arvonalisä- ja varainsiirtoverotukseen sekä ennakoperintään. (Piiskoppel, 2017 s. 458.)

Alkukartoituksen päätteeksi asiakasyritykselle annetaan verolajikohtainen raportti, jossa konserniverokeskus ottaa kantaa kolmiportaisella asteikolla yrityksen sisäisten prosessien kontrollien tasoon. *Compliance Scan* -prosessin jälkeen asiakasyritys ja Verohallinto sopivat syvennetyn asiakasyhteistyön toimintatavoista, periaatteista ja tavoitteista allekirjoittamalla yhteisymmärrysmuistion. Yhteisymmärrysmuistio on juridisesti vain molempien osapuolten kirjallinen tahdonilmaisu, eikä sopimusoikeudellinen asiakirja. Yhteisymmärrysmuistion allekirjoittamisen jälkeen syvennetyn asiakasyhteistyön prosessi jatkuu *Business as Usual* -vaiheella, eli varsinaisena syvennettynä asiakasyhteistyönä. (Piiskoppel, 2017 s. 459-460.)

Syvennetyn yhteistyön voidaan ajatella soveltuvan parhaiten sellaisille konserniyrityksille, jotka ovat valmiita avoimuuteen Verohallinnon kanssa. Syvennetty yhteistyö on jo perusajatukseltaan täysin erilainen Verrattuna Bronsonin ym. (2010) suosittelemaan linjaan, jossa yritys tiukasti sääntelee veroviranomaisille annettavaa informaatiota. Toisaalta kuten Piiskoppel (2017) mainitsee, syvennetty yhteistyö vaatii asiakasyritykseltä resursseja, mikä voi omalta osaltaan vaikuttaa Verohallinnon kanssa syvennettyyn yhteistyöhön pyrkivien konserniyritysten määrään.

#### **4.4 Valvontakäynnit**

Valvontakäyntien luonne on ennakoivan ohjauksen ja verovalvonnan välimaastossa. Huovisen (2018) mukaan valvontakäynti yksipuolisesti viranomaisvalvonnalta kuulostavasta nimestään huolimatta pohjautuu Verohallinnon ja asiakasyrityksen keskinäiseen yhteistyöhön ja vuorovaikutukseen. Yhteistyömäisestä luonteestaan huolimatta valvontakäynnit toteutetaan Konserniverokeskuksen aloitteesta, ja yrityksen kieltäytyessä valvontakäynnistä tai antamasta valvontakäynnillä pyydettyjä lisäselvityksiä, Verohallinto voi jatkaa valvontakäynnillä tutkittavan asian selvittämisestä verotarkastuksena.

Valvontakäynnin tarkoituksena on usein selvittää jokin yksittäinen verovalvontaan liittyvä riski tai asia. Erona perinteiseen verovalvontaan valvontakäynneissä on se, että keskustelut käydään asiakasyrityksen tiloissa eikä kirjeitse tai puhelimitse. Valvontakäynnit eroavat osittais- ja kokonaisverotarkastuksista siten, että ne ovat hallinnollisesti kevyempiä ja vähemmän aikaa vieviä menettelyjä kuin verotarkastukset. Lisäksi valvontakäynneillä painotetaan myös Verohallinnon asiakasyritykselle antamaa ohjausta veroasioissa. (Huovinen, 2018.)

#### **4.5 Advance Pricing Agreement -menettely**

APA- eli Advance Pricing Agreement -menettelyllä (*siirtohinnoittelun ennakkosopimus*) tarkoitetaan järjestelyä, jonka avulla voidaan ratkaista tulkinnanvaraisia siirtohinnoittelukysymyksiä ennakkoon. APA-sopimus antaa konserniyrityksille varmuuden, miten APA-sopimuksen piiriin kuuluvien sisäisten liiketoimien siirtohinnoittelua käsitellään tuloverotuksessa. (Verohallinto 2016b.)

Raunio ja Karjalainen (2018, s. 410-411) kuitenkin huomauttavat, että APA-sopimuksissa otetaan yleensä kantaa vain niihin kriteereihin, joilla siirtohintoja määritellään, kuten sovellettavaan siirtohinnoittelumenetelmään tai sopiviin vertailutietoihin. Varsinaisiin eksakteihin konsernin sisäisissä liiketoimissa käytettäviin hintoihin ei oteta yleensä kantaa APA-menettelyssä.

APA-menettely alkaa aina konserniyritysten aloitteesta, ja mahdolliset sopimukset tehdään aina määräajaksi. APA-menettelyä kannattaa hakea mahdollisimman aikaisessa vaiheessa, sillä vaikka käsittelyaikojen tavoiteaika EU:ssa on 18 kuukautta, todellisuudessa käsittelyajat ovat huomattavasti tavoitetta pidempiä. (Verohallinto 2016b.)

APA-sopimukset voivat olla yhden tai monen välisiä sopimuksia (*bi- ja multilateral APA*). Yhden välisessä APA:ssa konserniyritys tekee sopimuksen vain yhden valtion toimivaltaisen viranomaisen kanssa. Usein tällaista yhden välistä APA-sopimusta kutsutaan myös ennakkotiedoksi. (Jaakkola ym., 2012, s. 334.)

Yhdenvälisiä APA-sopimuksia ei käytännössä laadita Suomessa, sillä ennakkopäätösmenettely korvaa yhdenväliset APA-sopimukset. Kuitenkin Jaakkola ym. (2012, s. 334-335) huomauttavat, että joissain maissa yhdenvälinen APA-sopimus on ainoa keino saada pitävä ennakkotieto veroviranomaiselta yksilöidyn verokysymyksen ratkaisemiseksi.

Monen välisessä APA-menettelyssä sopimus laaditaan konserniyrityksen ja kahden tai useamman valtion viranomaisten kesken. APA-menettely on parhaimmillaan useamman valtion välisessä menettelyssä, jolloin kaksinkertaisen verotuksen riski automaattisesti poistuu viranomaisten sopiessa keskenään, miten asia käsitellään näiden valtioiden tuloverotuksessa. (Jaakkola ym., 2012, s. 334.)

APA-menettelyn käytön laajuutta rajoittaa se, että Suomi voi tehdä APA-sopimuksen vain verosopimusvaltioiden kanssa (Verohallinto 2016b). Toisaalta tällä rajoituksella ei ole juuri käytännön merkitystä, sillä Suomella on verosopimus lähes kaikkien merkittävien kauppakumppaniensa kanssa. (Verohallinto 2019d; Tulli 2019.)

#### **4.6 Cross-Border Dialogue**

Cross-Border Dialogue (*vapaasti suomennettuna ”rajat ylittävä keskustelu”*) on Konserniverokeskuksen kehittämä verokysymysten ennakkollisen käsittelyn kansainvälinen menettely. Cross-Border Dialogue on oma erillinen menettelynsä, eikä se esimerkiksi korvaa muutoksenhakukelpoisia ennakkoratkaisumenettelyjä tai ennakkosopimuksia, kuten aikaisemmin käsiteltyä APA-menettelyä. (Verohallinto, 2019b)

Toistaiseksi menettelyä on käytetty yhdessä Viron ja Latvian verohallintojen kanssa, mutta alustavia keskusteluja menettelyn kokeilusta on käyty myös muiden maiden kanssa. Verohallinto edistää menettelyn käyttöönottoa ja tunnettavuutta EU- ja OECD-tasolla. (Verohallinto, 2019b.)

## **5 SIIRTOHINNOITTELUN VERORISKIEN MINIMOINTI**

Työssä löydetty tärkeimmät keinot konserniyrityksille siirtohinnoittelun veroriskien minimointiin Suomessa ovat markkinaehtoperiaatteen noudattaminen siirtohinnoittelussa, yhteistyö Verohallinnon kanssa ja siirtohinnoitteludokumentaation huolellinen laatiminen. Näillä keinoilla Suomessa toimivat konsernit voivat varmistua niin siirtohinnoittelun oikeellisuudesta, kuin myös vakuuttamaan se siirtohinnoittelun jälkikäteisarviointissa.

### **5.1 Pyrkimys markkinaehtoiseen sisäisten liiketoimien hinnoitteluun**

Kuten aikaisemmin todettiin, siirtohinnoittelujärjestelmän perusajatuksena on siirtohintojen markkinaehtoisuus, eikä tästä periaatteesta voida poiketa. Raunio ja Karjalainen (2018, s. 146) arvioivat että yrityksen liiketoiminnan ymmärtäminen on avainasemassa siirtohinnoittelumenetelmän valinnan kannalta. He esittävätkin, että oikeaa menetelmää, mutta huonoja vertailukohteita käyttämällä päästään kaiketi lähemmäksi markkinaehtoista hinnoittelua, kuin käyttämällä hinnoiteltavan transaktion kannalta sopimatonta siirtohinnoittelumenetelmää.

Sen lisäksi, että konserniyritysten siirtohinnoittelu on markkinaehtoista, yritysten tulee pystyä perustelemaan siirtohinnoittelupäätöksensä markkinaehtoisuus siirtohinnoitteludokumentaation avulla. Esimerkiksi Jaakkola ym. (2012, 136) huomauttavat, että yrityksen tulee olla tarkka suunnitellessaan sisäisten liiketoimien hinnoittelua, ettei siirtohinnoittelua tulkita veronkierroksi tai peitellyksi osingoksi. Toisaalta he myös muistuttavat, ettei verosuunnittelutarkoitus sinänsä vielä tee siirtohintaa markkinaehtoperiaatteesta poikkeavaksi, vaan oleellista on liiketoimen hinnoittelun markkinaehtoisuus ja liiketoiminnallinen peruste.

### **5.2 Erilaiset veroriskit**

Veroriskejä syntyy silloin, kun yritys ei pysty ennustamaan tulevien määrättävien verojen suuruutta. Veroriski on erityisen suuri siirtohinnoitteluun liittyen, sillä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus on usein tulkinnanvaraista. Merkittävimpiä siirtohinnoitteluun liittyviä veroriskejä ovat verotarkastukset, joiden lopputuloksena

voi olla siirtohinnoitteluoikaisu ja veronkorotus. Jos konserniyritys päättyy olemaan eri mieltä Verohallinnon kanssa siirtohinnoittelun oikeellisuudesta, on riskinä pitkä siirtohinnoitteluriita valituksineen ja oikeuskäsittelyineen. Lisäksi aggressiivinen verosuunnittelu siirtohinnoittelun avulla voi paljastuessaan vaikuttaa negatiivisesti yritykseen.

Huomattavaa on, että Verohallinnon ja ylipäätään veroviranomaisten näkökulmasta veroriskit eivät tarkoita samaa kuin yrityksille. Peilattaessa Verohallinnon strategiassa (2019c) mainittuja tavoitteita Euroopan komission riskimääritelmään, voidaan esittää Suomen veroviranomaisen kokemiksi veroriskeiksi liian vähäisen verokertymän ja epäoikeudenmukaisesti toimitetun verotuksen. Tässä kiteytyy veronmaksajien ja veroviranomaisten välinen ristiriita: toiset näkevät veron minimoitavana kuluna ja toiset pyrkivät täyttämään fiskaalisen tavoitteensa keräämällä mahdollisimman paljon veroja lain antamissa rajoissa. Tästä ristiriidasta on myös perusteltavissa se, kuinka avoin ja luottamuksellinen yhteistyö veroviranomaisen kanssa voi kuulostaa paradoksaaliselta joillekin yrityksille.

Guenther ym. (2013 s. 4) esittävät, että viime kädessä verosuunnittelu on vaihtokauppaa sen välillä, kuinka paljon yritys haluaa lisätä kassavirtojaan ja kuinka paljon yritys on valmis hyväksymään yrityksen kokonaisriskin kasvua. Verosuunnittelun avulla ei ole siis mahdollista saavuttaa ns. ”pikavoittoja”, vaan sen avulla saatuaan hyötyyn liittyy kohonneita riskejä tulevaisuudessa. Esimerkiksi jos verotarkastuksessa huomataan yrityksen poikenneen sisäisten liiketoimien markkinaehtoisesta hinnoittelusta, maksettavien verojen kokonaismäärä on jälkikäteen suurempi kuin jos verot olisi maksettu oikeana verovuotena.

Bronsonin ym. (2010) mukaan yritysten suhtautuminen verotarkastuksiin vaihtelee suuresti: toiset yritykset haluavat antaa mahdollisimman vähän lisäinformaatiota veroviranomaisille, kun taas toiset hukuttavat verotarkastajat paperipinoihin. Bronson ym. suosittelevat yrityksiä vastaamaan tiukasti, mutta rehellisesti verotarkastajien esittämiin kysymyksiin, sillä liika informaatio kasvattaa lisäkysymysten riskiä, mikä voi pidentää verotarkastuksen kestoja.

Karjalainen ja Rautio (2018) painottavat taas verotarkastuksiin valmistautumisen tärkeyttä. He esimerkiksi suosittelevat yrityksen verotarkastuksessa haastateltavien työntekijöiden valmentamista. Karjalainen ja Rautio huomauttavat, että verotarkastajien kysymyksiin tulee vastata varman tiedon perusteella, eikä muistelu tai arvelu ole suositeltavaa.

Raunio ja Karjalainen (2018, s. 368-369) muistuttavat, että yrityksen tulee päättää miten he suhtautuvat Verohallinnon ehdottomaan hinnoitteluun siirtohintaoikaisujen jälkeen. Jatkaako yritys aikaisemmin noudatettua hinnoittelutapaa, vai ryhdytäänkö soveltamaan verotarkastajia suosittelemaa hinnoittelua. Raunio ja Karjalainen tuovat esiin, että verotarkastajien suositusten sivuuttaminen kerryttää siirtohinnoitteluriskiä.

Suoraan verotukseen liittyvien riskien lisäksi yrityksille voi aiheutua vaikeuksia siirtohinnoittelun avulla toteutetun aggressiivisen verosuunnittelun paljastuessa julkisuuteen. Kuitenkaan Gallemore, Maydew ja Thornock (2014) eivät ole löytäneet empiiristä dataa siitä, että yrityksen kiinnijääminen tuloksensiirrosta veroparatiiseihin vaikuttaisi negatiivisesti pitkällä aikavälillä yrityksen pörssikurssiin, avainhenkilöiden vaihtuvuuteen tai liikevaihtoon ja sen kasvunopeuteen. Toisaalta Gallemore ym. nostavat esiin sen, että on mahdollista, että vain sellaiset yritykset käyttävät veroparatiiseja, jotka uskovat, etteivät he kärsi mainehaitoista asian mahdollisesti tullessa ilmi.

Graham, Hanlon, Shevlin ja Shroff (2014) huomasivat tutkimuksessaan, että lähes joka neljäs viidestä heidän kyselynsä vastanneista verojohtajista kertoi, että heidän yrityksensä oli harkinnut, mutta jättänyt toteuttamatta jonkin verosuunnittelustrategian. Merkittävimpana syynä tähän katsottiin, ettei suunnitellulle liiketoimelle löytynyt liiketoiminnallista perustelua, mutta toiseksi tärkeimpänä pidettiin mahdollisen mainehaitan välttämistä. Kolmanneksi yleisin syy jättää verosuunnitteluaie toteuttamatta oli riski riitaantua veroviranomaisen kanssa.

On mahdollista, että siirtohinnoittelun aiheuttamien mainehaittojen taloudelliset vaikutukset ovat todellisuudessa pienempiä kuin yritysten verojohtajat ajattelevat. Taustalla voi ehkä olla ajatus siitä, etteivät vero- tai talousjohtajat halua ottaa

vastuulleen sitä, että heidän henkilökohtaisella vastuullaan olevia siirtohinnoitteluratkaisuja repostellaan mediassa.

Hardeck ja Hertl (2014) tutkivat yrityksen verostrategian vaikutusta kuluttajien ostokäyttäytymiseen. Heidän tutkimuksensa viittaa siihen, että yritysten aggressiivinen verosuunnittelu heikentää kuluttajien mielikuvaa yrityksestä. Toisaalta Hardeck ja Hertl huomasivat, ettei yrityksen vastuullinen verostrategia saa kuluttajia maksamaan tuotteiden hinnoissa preemiota. Erityistä Hardeck ja Hertlin löydöksissä on se, että voidaan katsoa kuluttajien pitävän yrityksen harjoittamaa vastuullista veropolitiikkaa oletusarvona.

### **5.3 Yhteistyö Verohallinnon kanssa**

Verohallinto panostaa asiakkaidensa ennakoiwaan ohjaukseen ja neuvontaan, jotta verovelvolliset voisivat suorittaa veronsa oikean suuruisina ja oikeaan aikaan. Ennakoiva ohjaus ja neuvonta auttaa myös välttämään raskailta ja aikaa vieviltä veroriidoilta. Waal (2017, s. 321) huomauttaa, että vaikka ennakkolisissa menettelyissä päädyttäisiin tulkinnallisen veroasian osalta ”agree to disagree” -lopputulokseen, kuitenkin verovelvollinen voi viedä asiaa eteenpäin valitustietä etupainotteisesti.

Ennakollinen keskustelu on matalan kynnyksen työkalu, jonka suurimpana etuna on sen helppous ja vaivattomuus. Ennakollisten keskustelujen heikkous on se, etteivät ne sovi vähänkään tulkinnallisten tai monimutkaisten verokysymysten ratkomiseen. Ennakollisilla keskusteluilla voi olla myös toinen sopiva asiakassegmentti: Raunio & Karjalainen (2018, s. 409) tuovat esiin niiden voivan soveltuvan myös sellaisiin tilanteisiin, joissa yrityksellä itsellään ei ole vahvaa näkemystä oikeasta ratkaisusta, vaan mikä tahansa pysyvä ratkaisu on heille käypä.

Jaakkola ym. (2012, s. 335) toteavat, että vaikka APA-menettelyä pidetään erinomaisena työkaluna veroriskien välttämiseksi, sillä on myös heikkoutensa. APA-menettelyn neuvottelut vievät usein vuosia, mikä voi aiheuttaa suuria kuluja yrityksille. Plesner Rossingin (2013, s. 191) mukaan APA-sopimukset eivät sovellu yrityksille, joiden liiketoimintaympäristö muuttuu nopeasti, sillä APA-sopimukset

eivät ole enää sovellettavissa, jos konserniyrityksen liiketoimintamalli oleellisesti muuttuu alkuperäistilanteesta. Esimerkiksi Plesner Rossingin case-tutkimuksen kohteena olleessa yrityksessä viisivuotisen APA-sopimuksen neuvotteluun oli kestänyt kaksi vuotta. Täten siis case-yrityksen piti pystyä ennustamaan omaa liiketoimintaansa ja liiketoimintaympäristöään seitsemän vuoden päähän.

Cross-Border Dialogue on menettelynä vielä melko tuntematon, mutta sillä voidaan nähdä olevan potentiaalia tulevaisuudessa. Oletettavaa on, että suurimpana haasteena Cross-Border Dialoguen laajemmassa käyttöönnotossa on muiden valtioiden veroviranomaisten motivoiminen mukaan menettelyyn. Julkiset toimijat eivät välttämättä ole yhtä ketteriä uudenlaisten toimintatapojen implementoinnissa verrattuna yksityiseen sektoriin.



## 6 YHTEENVETO

Tämän kandidaatin tutkielman tarkoitus on tutkia, *miten siirtohinnoitteluun liittyviä veroriskejä voidaan minimoida Suomessa*. Vastausta tutkimuskysymykseen etsittiin jakamalla tutkimuksen aihetta pienempiin osiin: millaisia veroriskejä liittyy siirtohinnoittelun? Mihin pitää kiinnittää huomiota siirtohinnoitteludokumentaatioissa? Miten konserniyritys voi toimia yhteistyössä Verohallinnon kanssa?

Tutkimuskysymyksen vastaus voidaan tiivistää yhteen sanaan: **ennakoimalla**. Verohallinto pyrkii tekemään siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden etukäteisarvioinnista konserniyrityksille mahdollisimman helppoa monipuolisilla yhteistyötavoilla. Waal (2017) painottaakin sitä, että Verohallinto on avoimesti painottanut tavoitettaan siirtää toimintansa painopistettä verotuksen ennakoivuuteen ja reaaliaikaisuuteen – ja Konserniverokeskus on ollut tämän kehityksen kärjessä. Verohallinnon tarjoamat monipuoliset yhteistyömahdollisuudet konserniyrityksille osoittavatkin, että Verohallinto on aidosti onnistunut tässä kehityksessä.

Myös siirtohinnoitteludokumentaation laatiminen on suuressa roolissa siirtohinnoittelun veroriskien minimoinnissa. Raunio ja Karjalainen (2018, s. 359) toteavatkin, ettei pelkkä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus yksin riitä, vaan myös verotarkastajat on saatava vakuuttuneiksi siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Tässä he nostavat esiin siirtohinnoitteludokumentaation tärkeyden.

Siirtohinnoittelun veroriskit kasvavat sen jälkikäteisarvioinnin myötä: jos yritys ei pysty vakuuttamaan verotarkastajaa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta siirtohinnoitteludokumentoinnin avulla, on yrityksellä riskinä joutua puolustamaan omaa näkemystään pitkässä veroriidassa oikeudessa. Verotarkastukset ovat myös raskaita prosesseja konserniyrityksille: kuten Bronson ym. (2012) tuovat esiin, verotarkastukset eivät ole koskaan tervetulleita. Lisäksi siirtohinnoitteluvoimakkaisuuksien myötä määrätyt lisäverot korotuksineen ja viivästyskorkeineen voivat vaikuttaa merkittävästikin yrityksen kassavalmiuteen.

Loppujen lopuksi: tärkeintä konserniyrityksille on panostaa koko siirtohinnoitteluprosessiin etupainotteisesti. Kun käytettävät siirtohinnot on laskettu sopivilla menetelmillä – joiden määrittelyssä on käytetty tarvittaessa Verohallintoa apuna – ja siirtohinnoitteludokumentaatioissa on kiinnitetty huomiota konsernin sisäisten liiketoimien markkinaehtoisuuden perustelemiseen, ei yrityksen tarvinne suhtautua pelolla mahdollisiin verotarkastuksiin. Tällöin verotarkastuksen voinee nähdä enemmän uutena mahdollisuutena keskustella yrityksen veroasioiden asianmukaisesta hoitamisesta yritysverotuksen asiantuntijan kanssa.

Siirtohinnoittelukysymyksissä lainsäädännön ja oikeuskäytännön vähyys voi osoittautua ongelmaksi, sillä konserniyritysten voi olla vaikeaa löytää luotettavaa tietoa monimutkaisten ja tulkinnanvaraistenkin kysymysten kohtelusta verotuksessa. Toisaalta ratkaisuksi tähänkin ongelmaan voi luontevasti esittää siirtohinnoittelukysymysten ennakollista käsittelyä veroviranomaisten kanssa.

Tutkielma olisi hyötynyt muutamasta Konserniverokeskuksen siirtohinnoitteluasiantuntijan haastattelusta, joissa olisi paneuduttu tarkemmin siihen, mitkä konkreettiset asiat yritysten siirtohinnoitteludokumentaatioissa ovat sellaisia, joihin konserniyritysten kannattaisi kiinnittää enemmän huomioita. Asian toisen näkökulman huomioimiseksi myös yksityisen puolen siirtohinnoittelukonsulttien ja yritysten verojohtajien haastattelemineen siitä, miten yritykset toivoisivat Verohallinnon toimivan ja neuvovan yrityksiä siirtohinnoitteluasioissa olisi voinut antaa erinomaisen lisän tähän tutkimukseen.

Tulevaisuudessa aihetta voisi tutkia ottamalla tutkimuksiin useamman ”muuttujan” eli kuinka konserniyritykset voivat luovia useamman eri veroviranomaisen kanssa yhteistyössä. Erityisen hyödyllistä käytännön kannalta tämä olisi toteuttaa tutkimalla Verohallinnon ja jonkin Suomelle tärkeän kauppakumppanin, kuten Venäjän, veroviranomaisten yhteistyötapoja konserniyritysten kanssa.

Tämän kandidaatin tutkielman tuloksia voivat hyödyntää Suomessa toimivat konsernit. Tutkimus on myös joiltain osin yleistettävissä laajemminkin, sillä siirtohinnoitteludokumentoinnin tärkeys on varmastikin tärkeässä asemassa myös muissa valtioissa. On myös oletettavaa, että toimintavaltioista huolimatta avoin ja

vilpitön yhteistyö veroviranomaisten kanssa tuottaa verotuksellisesti kaikkein ennakoitavimman lopputuloksen konserniyrityksille.

## LÄHTEET

- Bronson, M., Johnson, J. & Sullivan, K. (2012) Overview/Best Practices. Teoksessa Guide to International Transfer Pricing. Law, Tax Planning and Compliance Strategies. Kluwer Law International, 2. painos.
- Drury, C. *Management and Cost Accounting*. 8. painos. Andover: Cengage Learning EMEA.
- Ernst & Young. (2006) In the spotlight. A new era of transparency and risk. 2016 Transfer Pricing Survey Series. Viitattu 22.3.2019, saatavilla [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2016-transfer-pricing-survey-series/\\$FILE/EY-2016-transfer-pricing-survey-series.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2016-transfer-pricing-survey-series/$FILE/EY-2016-transfer-pricing-survey-series.pdf)
- Euroopan komissio. Joint Transfer Pricing Forum. Viitattu 22.3.2019, saatavilla [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum)
- Euroopan komissio. (2006) Risk Management Guide for Tax Administrations. Viitattu 28.4.2019, saatavilla [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/risk\\_management\\_guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf)
- Gallemore, J., Maydew E. L. & Thornock J. R. (2014) The Reputational Costs of Tax Avoidance. *Contemporary Accounting Research*. (31) 4, 1103-1133.
- Gasum. (2018) Gasum aloittaa syvennetyn asiakasyhteistyön Suomen Konserniverokeskuksen kanssa. Viitattu 17.4.2019, saatavilla <https://www.gasum.com/gasum-yrityksena/medialle/uutiset/2018/gasum-aloittaa-syvennetyn-asiakasyhteistyon-suomen-konserniverokeskuksen-kanssa/>
- Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T. & Shroff, N. (2014) Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field. *The Accounting Review*. (89) 3, 991-1023.
- Guenther, D. A., Matsunaga S. R. & Williams B., M. (2013) Tax Avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and Firm Risk. Viitattu 25.3.2019, saatavilla <https://business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/10/Tax-2013-Guenther.pdf>
- Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi 107/2006. Viitattu 22.3.2019, saatavilla <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060107>
- Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuksen ennakkotietojärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 46/1996. Viitattu 25.3.2019, saatavilla <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1996/19960046>

- Hardeck, I. & Hertl, R. (2014) Consumer Reactions to Corporate Tax Strategies: Effect on Corporate Reputation and Purchasing Behavior. *Journal of Business Ethics*. (123) 2, 309-326.
- Huovinen, M. (2018) Konserniverokeskuksen uudet työkalut 3/3: Valvontakäynti. *Verotus-lehti* (68) 2, 96-106.
- Jaakkola, R., Laaksonen, S., Nikula, T., Palmu, M., Paronen, V., Sandelin, E., & Vasenius, S. (2012) *Siirtohinnoittelu käytännössä*. Helsinki: Edita.
- Karhu, E. (2019) KHO 2018:173 ja siirtohinnoitteluoikaisun edellytykset. *Verotus-lehti* (69) 2, 200-208.
- Korkein hallinto-oikeus. (2018a) Vuosikertomus 2018. Viitattu 28.4.2019, saatavilla <https://www.kho.fi/fi/index/julkaisut/vuosikertomukset.html>
- Korkein hallinto-oikeus. (2018b) Vuosikirjapäätös KHO:2018:173. Viitattu 26.3.2019, saatavilla <https://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1545033327077.html>
- Korkein hallinto-oikeus (2019) Käsiteltävät asiat. Viitattu 28.4.2019, saatavilla <https://www.kho.fi/fi/index/korkeinhallinto-oikeus/tehtavat/Asiaryhmat.html>
- Kosonen, K. (2013) Veroparatiisit, verosuunnittelu ja veronkierto. *Kansantaloudellinen aikakauskirja*, (109) 3, 383-398.
- Kukkonen, M. & Walden, R. (2010) *Konsernin verosuunnittelu*. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Laki Verohallinnosta 2010/503, annettu Helsingissä 21.12.2010.
- Laki verotusmenettelystä 1995/1558, annettu Helsingissä 18.12.1995.
- Neuman S. S., Omer T. C. & Schmidt A. P. (2014) Examining the Association between Tax Risk and Tax Outcomes. Viitattu 25.3.2019, saatavilla <https://ssrn.com/abstract=2215129>
- OECD. (2017) OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations.
- OECD. (2019) About the Inclusive Framework on BEPS. Viitattu 22.4.2019, saatavilla <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>
- Piiskoppel, K. (2017) Konserniverokeskuksen uudet työkalut 2/3: Syvennetty asiakasyhteistyö. *Verotus-lehti* (67) 4, 454-463.
- Plesner Rossing, C. (2013) Tax strategy control: The case of transfer pricing risk management. *Management Accounting Research*, 24, 175-194.

- Raunio, M. & Karjalainen, J. (2018) *Siirtohinnoittelu*. Helsinki: Alma Talent, 2. uudistettu painos.
- Salminen, A. (2011) Mikä kirjallisuuskatsaus? – Johdatus kirjallisuuskatsauksen tyyppeihin ja hallintotieteellisiin sovelluksiin. Vaasan yliopiston julkaisuja. Opetusjulkaisuja 62, julkisjohtaminen 4.
- Sikka, P., Willmott, H. (2010) The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 342-356.
- Tulli. (2019) Kauppavaihto (suuruusjärjestyksessä) 2018. Viitattu 27.4.2019, saatavilla <https://tulli.fi/tilastot/taulukot/maatilastoja#>
- UPM. (2014) Year of Progress – Vuosikertomus 2014. Viitattu 17.4.2019, saatavilla <https://www.upm.com/fi/sijoittajat/raportit-ja-esitykset/2014/>
- Verohallinto. (2016a) Siirtohinnoittelu. Viitattu 22.3.2019, saatavilla <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/>
- Verohallinto. (2016b) Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (APA). Viitattu 27.4.2019, saatavilla [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat\\_siirtohinnoitteluasioissa/siirtohinnoittelun\\_ennakkosopimus\\_ap/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat_siirtohinnoitteluasioissa/siirtohinnoittelun_ennakkosopimus_ap/)
- Verohallinto. (2016c) Veron kiertämissäännöksen soveltaminen. *Syventävät vero-ohjeet*. Viitattu 23.2.2019, saatavilla [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49027/veron\\_kiertamissaannoksen\\_soveltamine2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49027/veron_kiertamissaannoksen_soveltamine2/)
- Verohallinto. (2017a) Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös. *Syventävät vero-ohjeet*. Viitattu 25.3.2019, saatavilla <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47819/ennakkoratkaisuhakemuksen-tekeminen-ja-siihen-annettava-paatos/>
- Verohallinto. (2017b) Ennakkoratkaisun hakeminen keskusverolautakunnalta. Viitattu 25.3.2019, saatavilla <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/yksikot-ja-hallinto/ennakkoratkaisun-hakeminen-keskusverolautakunnalta/>
- Verohallinto. (2017c) Siirtohinnoittelun verovalvonta. Viitattu 28.4.2019, saatavilla [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat\\_siirtohinnoitteluasioissa/siirtohinnoittelun\\_veroalvont/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat_siirtohinnoitteluasioissa/siirtohinnoittelun_veroalvont/)
- Verohallinto. (2017d) Tuloverotuksen oikaisu Verohallinnon aloitteesta. Viitattu 30.4.2019, saatavilla [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/muutoksenhaku/tuloverotuksen\\_oikaisu\\_verohallinnon\\_al/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/muutoksenhaku/tuloverotuksen_oikaisu_verohallinnon_al/)

- Verohallinto. (2018a) Muutoksen hakeminen tuloverotukseen – osakeyhtiö ja osuuskunta. Viitattu 26.3.2019, saatavilla <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/osakeyhtio-ja-osuuskunta/muutoksenhaku/>
- Verohallinto. (2018b) Siirtohinnoittelun dokumentointi. *Syventävät vero-ohjeet*. Viitattu 22.4.2019, saatavilla <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47978/siirtohinnoittelun-dokumentointi2/>
- Verohallinto. (2018c) Verotarkastus. Viitattu 25.3.2019, saatavilla <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/verotarkastus/>
- Verohallinto. (2018d) Verotuksen maakohtainen raportti. *Syventävät vero-ohjeet*. Viitattu 28.4.2019, saatavilla <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49771/verotuksen-maakohtainen-raportti2/>
- Verohallinto. (2019a) Ennakollinen keskustelu palvelee haastavissa verokysymyksissä. Viitattu 25.3.2019, saatavilla <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/ennakollinen-keskustelu-palvelee-haastavissa-verokysymyksissa/>
- Verohallinto. (2019b) Cross-Border Dialogue kotimaisen ennakollisen keskustelun rinnalle. Viitattu 23.2.2019, saatavilla [https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon\\_esittely/uutiset/uutiset/2019/cross-border-dialogue-kotimaisen-ennakollisen-keskustelun-rinnalle/](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/uutiset/uutiset/2019/cross-border-dialogue-kotimaisen-ennakollisen-keskustelun-rinnalle/)
- Verohallinto. (2019c) Verohallinnon strategia 2019-2024. Viitattu 23.2.2019, saatavilla [https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon\\_esittely/verohallinnon\\_strategia/](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/verohallinnon_strategia/)
- Verohallinto. (2019d) Voimassa olevat verosopimukset. *Syventävät vero-ohjeet*. Viitattu 27.4.2019, saatavilla [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49062/voimassa\\_olevat\\_verosopimukse/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49062/voimassa_olevat_verosopimukse/)
- Waal, J. (2017) Konserniverokeskuksen uudet työkalut 1/3: Ennakollinen keskustelu. *Verotus-lehti* (67) 3, 319-327.